

在米日系企業における管理会計実践

中 川 優

1. は じ め に

筆者は、1995年8月に数社の在米日系企業に対する訪問調査を実施した¹⁾。その際は、業種を自動車部品業に絞って調査を行った。ここでは、多くの在外日系企業における管理会計・原価計算制度等の実態調査や原価企画の海外移転のケースで指摘されている事実が確認された²⁾。

そこで、今回は、自動車部品業以外の業種を対象として同様の調査を実施することにした。これは、自動車関連の業種以外での在米日系企業における現地経営の環境、原価計算制度、コスト・マネジメントの変遷や、日本的コスト・マネジメントであると言われている原価企画の海外移転等がどのように行われているのかを把握するためである。

2. 調 査 の 概 要

①調査の方法

調査の方法は、昨年と同様に質問票をあらかじめ送付しておき、後日、訪問してその質問票への回答に基づいて聞き取り調査を実施した。なお、調査時期は1996年8月である。

②調査対象

調査対象は、最初に述べたように自動車関連以外の製造業とした。そこで、『海外進出企業総覧』（東洋経済、1995年版）により、米国西海岸に所在する日

本の電機メーカーおよび精密機械メーカーにコンタクトした。そこで、了解を得られた3社について訪問調査を行うことにした。ただし、うち1社は電機メーカーの自動車部品部門であったので、本稿では取り上げないこととした。そこで、以下では訪問調査を行った2社について調査結果を検討する。

3. 事務機メーカーにおける調査

I 会社概要と米国への進出

①会社の概要

事務機メーカーであるA社は、当初は電卓工場として1973年に米国で操業を開始した。しかし、その後電卓事業から撤退し、現在の業態である複写機と感熱紙の製造に変化している。

②米国への進出

進出当初は、やはり為替の円高により輸出が困難になったという理由が第一であり、その次に貿易摩擦問題の回避や国際的生産・流通網の構築という理由であった。しかし、現在では、国際的生産・流通網の構築という理由が第一になっている。

II 経営環境と経営職能について

次の項目では、全般的な経営環境と経営職能について質問をしている。この事務機メーカーでは複写機およびその消耗品（トナー）と感熱紙を製造している。このため、両製品間で製品市場に関して経営環境が異なるため、両者を区別することにする。

（1）経営環境について

①製品市場の多様性

この質問は製品市場がどの程度の多様性を持っているのかを相対的な尺度で評価をしてもらったもので、1ポイント（極めて同質的：単一の市場、類似の

顧客) から7ポイント(極めて異質:非常に多様な市場と顧客)の得点で回答してもらった。複写機の場合は3ポイントであり, 感熱紙は7ポイントであった。感熱紙の場合はアプリケーションが多様であり, 顧客により仕様が異なるとのことであった。

②市場競争の程度

市場競争の程度は, 6ポイントであり競争の程度が激しいという認識である。これは両製品に共通している。

③新製品および新技術開発の頻度

これは複写機およびトナーと感熱紙では異なり, 複写機・トナーの場合は新製品及び新技術の開発頻度はかなり低く, 感熱紙の場合はかなり高いということになっている。これは複写機・トナーの場合は技術的にもかなり成熟しているということによるものであると考えられる。一方, 感熱紙は顧客の要求する仕様に対応しなければならず, このことにより新技術や新製品の開発の頻度が高くなっている。

④製品需要予測の正確性

これは両製品とも中程度であるという回答である。これは市場規模は予測可能であり, その中でのシェアがどうなるかという問題である。

(2) 経営職能について

①生産形態

生産形態は製品によって以下のようにになっている。

複写機・トナー→販売会社からの注文生産

感熱紙(顧客の個別仕様のもの)→顧客からの注文生産

感熱紙(標準品)→市場見込み生産

②製品ライフサイクル

製品ライフサイクルは両製品とも約3年から5年である。

③製品企画から生産までの職能における現地法人と日本本社の役割について
製品企画から生産までの職能における現地法人と日本本社の役割を製品別に

まとめると以下の表のようになる。

1) 複写機・トナー

	在米現地法人	日本本社
製品企画段階（使用者要求事項の把握から製品企画書を作成するまでの段階）	×	○
基本設計段階（製品企画書に基づいて達成すべき機能、日程、原価の条件下で具体的な製品基本設計図を作成するまでの段階）	×	○
詳細設計段階（基本設計書に基づいて達成すべき機能、日程、原価の条件下で具体的な製品基本設計図を作成するまでの段階）	△ 一部	△ 一部
製造準備段階（製造仕様書に基づいて、製造準備〔工程設計、内外作決定、型、治工具製作、資材調達等〕が完了するまでの段階）	△ 一部	△ 一部
製造段階（製造を開始してから製品が完成するまでの段階）	○	×

2) 感熱紙

	在米現地法人	日本本社
製品企画段階（使用者要求事項の把握から製品企画書を作成するまでの段階）	○	×
基本設計段階（製品企画書に基づいて達成すべき機能、日程、原価の条件下で具体的な製品基本設計図を作成するまでの段階）	○	×
詳細設計段階（基本設計書に基づいて達成すべき機能、日程、原価の条件下で具体的な製品基本設計図を作成するまでの段階）	○	×
製造準備段階（製造仕様書に基づいて、製造準備〔工程設計、内外作決定、型、治工具製作、資材調達等〕が完了するまでの段階）	○	×
製造段階（製造を開始してから製品が完成するまでの段階）	○	×

以上のように、両製品間で現地法人と日本本社の関与の仕方が異なっている。感熱紙の方が製品開発に関する活動の現地化が進展していると言えよう。

III 原価構造

①原価構造

製造原価の内訳であるが、総製造原価に占める直接材料費は70～80%、直接労務費は1～3%、間接労務費は5～10%、減価償却費は5～10%であるという。直接材料費のうち、約90%が買入部品費であるという。なお、間接費の製品別への配賦は行っていない。

②原価構造の変動とその要因

原価構造が操業開始時と現在では変化があるのか、また、あるとすればどのような要因によるものであるのかを質問した。結論的には材料費の比率が若干高くなった程度で、大きな変化は見られないというものであった。そして、変化の要因として考えられるものとしては、作業・工程の改善活動、操業度の上昇（下降）、部品や材料の現地調達率の向上などである。

また、現地法人の原価構造は日本本社とは若干ことになっている。これは、直接材料費に関しては現地で調達する材料は、日本のものよりも安価であり、日本から輸入する材料は輸入のコストが付加されるためである。また、直接労務費に関しては賃率の差が存在するためである。

IV 原価管理・原価計算システム

①原価計算システム

原価計算システムは、標準原価計算と直接原価計算が採用されている。

それぞれの原価計算制度の採用の理由は、日本本社でも採用しているから、計算構造が簡便だから、原価管理上有効だからという理由で、それぞれの計算制度に共通するものであった。

②原価管理のポイント

原価管理のポイントとして重視している項目としては、原材料の転換（安価なものへの）、原材料の購買管理、歩留まりの向上、在庫管理、工場経費の削減などがあげられている。

③原価企画活動

現地法人においては原価企画活動は行われていないが、日本本社では行われており、その影響は現地においても現れている。

V 現地サプライヤーとの関係

現地調達率の引き上げについての要求やコスト・マネジメント（特に原価企画）において重要となるのが、現地（在米）サプライヤーとの関係である。そこで、購買管理や原価管理上、現地サプライヤーとの関係において問題となる点を選択枝の中から選んでもらった。その中で該当するものとしては、

- ・ 原価見積の根拠を提示しない
- ・ 製品原価の詳細を開示しない
- ・ 関係が極めて契約的・短期的である

というものである。そして、これらへの対策として、取引関係をできるだけ長期にするということがあげられていた。

4. 電機機器メーカーにおける調査

I 会社概要と米国への進出

①会社の概要

オーディオ機器のメーカーであるB社は1978年に操業を開始した。当初は1品目だけであったが、1988年に増資を行ってもう1品目生産するようになり、現在は2品目である。

②米国への進出動機

米国への進出動機としては、国際的な生産・流通網の確立と消費地の近くで生産を行うという適地生産の考え方からというものである。これは進出当初も現在も同じであるという。

II 経営環境と経営職能について

(1) 経営環境について

①製品市場の多様性

製品は基本的にはシステムとして販売されるので、製品市場の多様性としては中程度である。

②生産技術面での共通性の程度

生産における機械化を導入したので、これも中程度であると考えられる。

③製品市場における競争の程度

これは、価格、デザイン（または性能）の両方の側面において激しい競争が展開されているので、きわめて競争の激しい状況である。

④新製品や新技術の開発頻度

新製品は毎年出ているが、大きなモデル・チェンジのサイクルは2年である。

⑤製品需要の正確性

販売は同系列の販売会社が担当しているが、販売会社の需要予測の精度が高いため、ある程度正確に予測できる。

(2) 経営職能について

①生産形態

この現地法人は生産のみを行っており、販売は同系列の販売会社がすべて行っている。このため生産形態は、販売会社からの注文生産という形態を採っている。

②製品ライフサイクル

製品ライフサイクルは1年未満であり、極めて短いと言えよう。

③製品企画から生産までの職能における現地法人と日本本社の役割について

製品企画から生産までの職能における現地法人と日本本社の役割を製品別にまとめると以下の表のようになる。

	在米現地法人	日本本社
製品企画段階（使用者要求事項の把握から製品企画書を作成するまでの段階）	×	○
基本設計段階（製品企画書に基づいて達成すべき機能、日程、原価の条件下で具体的な製品基本設計図を作成するまでの段階）	△ (一部製品)	△ (一部製品)
詳細設計段階（基本設計書に基づいて達成すべき機能、日程、原価の条件下で具体的な製品基本設計図を作成するまでの段階）	○	×
製造準備段階（製造仕様書に基づいて、製造準備〔工程設計、内外作決定、型、治工具製作、資材調達等〕が完了するまでの段階）	○	×
製造段階（製造を開始してから製品が完成するまでの段階）	○	×

III 原価構造

①原価構造

製造原価の内訳であるが、総製造原価に占める直接材料費は約 80%、直接労務費は 10%弱、間接労務費は約 5%、減価償却費は 4%弱であるという。なお、外注加工費は直接材料費に含まれている。

②原価構造の変動とその要因

操業開始時と現在では若干の変化があり、これは操業度の上昇と工程の機械化と自動化によるものである。

③日本本社との相違

日本本社との相違としては、減価償却費が若干多くなっている。これは、機械化、自動化等の省力化投資を行っているのと、デザイン重視の設計を行っているため、金型が多くなっているからである。

IV 原価計算システム・原価管理

①原価計算システム

採用されている原価計算システムは標準原価計算である。採用の理由として

は、原価管理上有効である、意思決定に有効な情報を提供できる、日本本社でも採用しているという理由である。中でも原価管理機能が強調されている。

②原価管理のポイント

原価管理のポイントとしては、原材料の購買管理、適切な操業度の維持、工程の合理化・自動化、品質管理が挙げられている。

V 原価企画

①原価企画活動

原価企画活動については様々な概念が存在するが、質問票では神戸大学管理会計研究会の定義である「原価発生の源流に遡って、VEなどの手法を取りまじえて、設計、開発、さらに商品企画の段階で原価を作り込む活動」を示して、原価企画活動を行っているかどうかを質問した。

この会社では行っているということであった。

②原価企画担当専属部署

原価企画を担当する専属部署（例えば原価企画課のようなもの）はないが、技術部の中に原価企画担当者がいる。

③原価企画の遡及の程度

原価企画活動の遡及状況であるが、アメリカでスペック（仕様）を決めて日本で承認を得るという形態を採用している。そのため、原価企画活動の遡及は設計段階までであるが、一部、商品企画段階も含んでいる。

④原価企画と現地法人

原価企画活動が現地法人でどのように展開されているのかを質問した。原価企画担当者（原価企画活動に主に関与する者）のうち、現地採用従業員の占める割合は約30%であり、原価企画活動についての評価についても比較的成功しているという評価である。

また、原価企画活動に対する現地サプライヤー（日系を除く）の協力の程度についても極めて協力的であるという回答であった。

⑤原価企画の成功要因

原価企画を成功させる上で重要であると認識している要因を重要度の高い順に指摘してもらった。その結果、第1位は「現地サプライヤーの理解と協力」であり、2番目に「有能なマネジャーの確保」と「従業員への教育・訓練」であった。

⑥原価企画活動の成果

前項の質問と表裏をなすものであるが、原価企画活動の成果として実際に表れたものを重要度の順に指摘してもらった。結果は、第1位が「現地サプライヤーの理解と協力」であり、以下、「現地従業員の理解と協力」、「従業員への教育・訓練」の順となっている。

⑦原価企画における現地法人と日本本社の役割について

原価企画活動のうちの主要なものについて、それが現地法人、日本本社のいずれで行われているのかを回答してもらった。結果は以下のとおりであった。

1) 目標原価の設定	日本本社
2) 現地サプライヤーの選定	現地法人
3) 製品原価の見積	現地法人
4) コスト・テーブルの作成	両方
5) 現地サプライヤーへの指導	現地法人
6) V A / V E 活動	両方

このうち、コスト・テーブルについては日米両方で持っており、毎年日米で突き合わせをしているという。

VI サプライヤー関係

原価企画活動のインフラストラクチャーとしても重要である、サプライヤーとの関係について、特に現地サプライヤー（日系以外）についての不満について列挙した項目から該当するものを選んでもらった。そして、以下のものが該

当する項目として、指摘された。

- ・製品原価の詳細を開示しない。
- ・図面どおりの仕様になっていない。

次に、日系を除く現地サプライヤーとの間で、購買管理、原価管理上、実際に行われているものを列挙した項目から選んでもらった。以下の事項が実際に行われているとのことであった。

- ・生産情報を相互に伝達する
- ・設計上のV AやV E提案を行う

5. まとめと考察

1) 現地化と生産形態

今回調査を行った企業は電機および精密機械業であり、両者とも比較的早い時期に米国に進出している(1973年と1978年)。このため前回行った自動車部品業の調査とはいくつかの点で特徴が見られる。自動車部品ではここ10年以内の進出した企業が多数であり、生産の現地化も途上にある企業も多い。

一般的に、日本の加工組立型製造業が米国に進出する場合、当初は部品や中間製品を日本から輸入して、現地では組立を主として行う、ノックダウン方式やセミ・ノックダウン方式から始められることが多いようである。しかし、このようなノックダウンやセミ・ノックダウンのような生産方式を継続することは、米国政府並びに企業などによる現地調達率の引き上げ要請や、円高の進行により日本からの原材料の輸入が割高となるため困難である。したがって、現地で原材料・部品の調達、加工、組立の製造に関するオペレーションをすべて行う必要がある。さらに、遡って製品の設計や生産準備やもっと上流の商品企画や開発までも現地で行われることが、必要あるいは要請されているのである。

このような現象が起こるのは、米国を中心とする北米での現地生産が、貿易摩擦を回避するために、日本からの輸出の代替を主たる目的としているためで、

現地で生産された製品は、ほとんど現地のマーケットに向けて出荷されている。

このような現地子会社におけるオペレーションに、変化が起こっている（起りうる）とすれば、当然、原価計算制度や原価管理のあり方に影響を与えているものと考えられる。

2) 原価管理の発展プロセスと現地工場

加登 [1993] によれば、原価管理の重点は以下のようなプロセスを経て、発展していくとしている。³⁾

- ① 実際原価計算のレベル（実際原価の期間比較によるコスト管理）
- ② 標準原価計算のレベル（標準実績比較によるコスト管理）
- ③ 物量管理のレベル（JIT生産、小集団活動、FA化などによるコスト低減）
- ④ 原価企画のレベル（品質、信頼性、機能、コストの同時作り込み）
- ⑤ 戦略的コスト・マネジメントのレベル（全社戦略の中核機能としての戦略的原価企画）

このモデルは米国での現地工場にも適合するものと考えられる。筆者の調査の範囲内では、米国進出後約10年前後の企業が多い自動車部品製造業では、②～③のレベルが多く、今回調査した企業は、いずれも③～④のレベルにあると考えられる。

この理由として、上記のモデルのうち、③から④への発展は製造現場での改善活動が進行して、それが限界に達すると生産開始後の原価低減の余地はなくなってしまう。そこで、生産開始前の上流工程に原価低減の余地を求めて、原価企画へと発展していったと考えられるが、米国の現地工場のうち、特に前回調査を行った自動車部品業では、原価管理技法に占める標準原価計算の地位は、相対的に高いように思われる。今回調査を行った両社でも標準原価計算が採用されていたが、事務機メーカーの方では標準原価計算の原価管理機能における地位は、相対的に低くなっていた。

また、今回調査を行ったうち1社は現地で原価企画を実施していた。これは、

先ほど指摘をした現地化への流れ（現地調達率引き上げの要請，円高等）からも影響を受けているものと思われる。すなわち，現地で調達した原材料や部品を使用して製品を製造しようとするれば，日本で調達できる原材料や部品と品質，納期，原価などの要素が異なるために，設計や商品企画等の機能を現地に移転する必要が出てくると考えられる。さらに，米国市場で要求されている仕様や品質が日本と異なれば，設計や商品企画機能の移転は必要となる。⁴⁾

3) 日本的な原価管理と現地への移転

原価企画が日本的な原価管理であるとするれば，その移転がどのように行われているのは注目すべきことである。⁵⁾ もちろん，日本で実践されている原価企画がそのまま米国で実施されているとは，考えにくい。今回の調査でも原価企画の重要な要素の1つであるサプライヤーとの関係においても，日本との相違が見られた。原価企画の海外移転のケースも最近，数多く研究されているが，⁶⁾ これらのケースから多くの知見が得られることが期待される。

4) 今後の課題と展望

今回の調査は，その調査対象がわずか2社ということで，その結果を一般化する事は困難である。ただ，前回行った調査との比較により，在米日系企業における管理会計実務に関しての仮説を構築するための，有益な素材を提供することとなりうるであろう。また，日本本社の側から海外子会社をどのようにコントロールするのかという問題についての研究⁷⁾も行われており，その成果も参考にしながら，近い将来に大量サンプルによる仮説検証型の研究を行うためのフレームワークを構築することを目標としているが，これは次回以降の課題としたい。

（本稿は平成8年度松山大学特別研究助成による成果の一部である。）

注

- 1) この調査結果については拙稿 [1996] を参考にされたい。

- 2) 原価企画の海外移転については、加登 [1993], 岡野 [1995] に詳しい。
- 3) 加登 [1993] p 41.
- 4) 例えば、携帯電話市場では、日本では小型化、軽量化が新製品のトレンドであるが、米国では米国人の手が大きいので、小型化はそれほど大きな要素ではないという。(筆者がインタビューを行った別の企業の担当者の話から)
- 5) 日本会計研究学会の「原価企画特別委員会」によれば、原価企画の海外移転のケースを通じて、原価企画活動の本質を明らかにするアプローチの重要性を指摘している。(日本会計研究学会 [1996])
- 6) 原価企画の海外移転や外国企業での原価企画の事例としては、谷 [1996], 加登 [1993], [1997], 岡野 [1995], 岩淵 [1997] を参考にされたい。
- 7) グローバル組織における海外子会社のコントロール・システムについての実証研究については、李 [1996] を参照されたい。

参 考 文 献

- 浅田孝幸 「グローバル企業の管理システム(1)・(2)」『会計』第149巻第2号, 3号(1996年2月, 3月)
- 井上信一「わが国企業のグローカル化と管理会計を巡る諸問題」『香川大学経済論叢』第65巻第3号(1992年)。
- 井上信一・M.プロムウィチ・M.ギーツマン「日本企業の経営実践と管理会計の国際移転への一つの試みー在英日系企業の場合ー」, 『香川大学経済学部研究年報』第33号, 1994年, 1-66頁。
- 岩淵吉秀 「戦略的コスト・マネジメント導入による組織学習の進展ーMagnetit Marelli社 Rotating Machines事業部における組織変革」『国民経済雑誌』第175巻第6号(1997年6月)。
- 岡野 浩 「原価企画の海外移転プロセス」『原価計算研究』Vol.19, No.1 (1995年)
- 加登 豊 『原価企画：戦略的コスト・マネジメント』, 日本経済新聞社, 1993年
- 加登 豊 「原価企画の海外移転に関する予備的考察」『国民経済雑誌』第175巻第6号(1997年6月)
- 谷 武幸 「原価企画のエレメント：日独比較」『国民経済雑誌』第173巻第3号(1996年3月)。
- 中川 優 「在米日系企業のコスト・マネジメントー自動車部品製造業の事例を中心としてー」『松山大学論集』第7巻第6号(1996年2月)
- 日本会計研究学会 『原価企画研究の課題』, 森山書店, 1996年
- 李 建 『グローバル組織のコントロール・システムに関する実証研究』, 神戸大学博士論文, 1996年。